Саунин Анатолий Николаевич
доктор экономических наук,
начальник отдела Счетной палаты
Российской Федерации

О СОДЕРЖАНИИ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ КАК НОВОГО ТИПА ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

В настоящее время в российской экономической науке отсутствует целостная и общепринятая концепция, раскрывающая теоретические и методические основы аудита эффективности использования государственных средств, ее разработка находится лишь в начальной стадии.

Это обусловлено, на наш взгляд, тем, что аудит эффективности использования государственных средств является новым явлением в теории и практике государственного финансового контроля России. Поэтому, естественно, необходимы как время, так и накопление достаточного практического опыта осуществления аудита эффективности, для того чтобы на основе его всестороннего изучения и научного осмысления создать теоретическую и методическую базу применения аудита эффективности в нашей стране с учетом национальных условий и традиций.

Следует отметить, что сегодня существуют достаточно серьезные различия между позициями российских авторов при определении содержания аудита эффективности, которые не дают четкого понимания его теоретических основ и места в государственном финансовом контроле.

Прежде всего, в экономической литературе имеются расширенные трактовки содержания аудита эффективности, в которых аудит эффективности наделяется неприсущими ему свойствами и, тем самым, размывается его специфическая суть. Так, например, С.Н. Рябухин считает, что аудит эффективности, наряду с определением экономичности и результативности использования государственных средств, включает еще и «оценку последствий деятельности экономического объекта, процедуру оценки эффективности, защиту государственных активов и соблюдение законодательства» [1, с. 55].

Представляется, что эти дополнения ничего не вносят в характеристику содержания аудита эффективности, а лишь дают искаженное понимание его предназначения в государственном финансовом контроле. Ведь оценка последствий деятельности экономического объекта дается в процессе проведения аудита эффективности посредством проверки ее результатов, и она необходима для того, чтобы на ее основе определить эффективность использования государственных средств проверяемой организацией.

При этом очевидно, что и «процедура оценки эффективности» сама по себе не может быть характеристикой содержания аудита эффективно-

сти, поскольку она представляет собой действия по определению экономичности, продуктивности и результативности использования государственных средств. Что же касается «защиты государственных активов», то это не имеет никакого отношения к аудиту эффективности, имеющему совершенно иные цели и задачи.

В отношении включения в аудит эффективности «соблюдения законодательства» отметим лишь, что проверка соблюдения законодательства является атрибутом любого контрольного мероприятия и поэтому никак не может быть специфической характеристикой сущности аудита эффективности.

Еще одну расширенную трактовку аудита эффективности дает В.А. Жуков, который полагает, что его сущность заключается не только в определении эффективности использования государственных средств, но и в проведении анализа обоснованности задач и достаточности функций исполнительного органа власти, в оценке результативности и экономичности исполнения функций, полноты и своевременности исполнения государственных функций, баланса прав и ответственности по исполнению функций и т. п. [2, с. 25].

С таким подходом невозможно согласиться, так как в аудите эффективности оценка результативности и экономичности выполнения функций исполнительным органом власти, по сути, и есть характеристика эффективности использования им государственных средств. Поэтому нельзя ставить союз «и» между оценкой результативности или экономичности выполнения функций и определением эффективности использования государственных средств. При этом важно подчеркнуть, что анализ функций органов исполнительной власти осуществляется не для оценки полноты и достаточности, баланса прав и ответственности, а для определения социально-экономических результатов их выполнения, на основе которых делаются соответствующие выводы о степени экономичности, продуктивности и результативности использования государственных средств, выделенных на осуществление государственных функций.

Кроме того, представляется, что аудит эффективности не может быть предназначен для анализа «обоснованности задач и достаточности функций исполнительного органа власти», поскольку данные проблемы вообще не имеют никакого отношения к финансовому контролю использования государственных средств. Вопрос обоснованности задач и достаточности функций исполнительного органа власти находится в компетенции самой исполнительной власти в лице Правительства Российской Федерации, а также является прерогативой Президента России.

Различия в трактовках содержания аудита эффективности обнаруживаются и в позициях их авторов в отношении сферы применения аудита эффективности в государственном финансовом контроле. Суть наиболее распространенной из них выразила Е.Н. Синева, которая считает, что «если мы будем ограничиваться только аудитом эффективности расходов или результативности использования бюджетных средств, как это

зачастую предлагается, то тем самым существенно сузится сфера его применения» [3, с. 27].

Расширить сферу применения аудита эффективности Е.Н. Синева предлагает путем присоединения к термину «аудит эффективности» термина «аудит целесообразности (обоснованности)». «Если мы говорим о результативности деятельности государственного учреждения, то будет правильным в ходе проведения контрольного мероприятия использовать термин *аудит эффективности*, а в случае проведения экспертно-аналитических работ (в частности, по проекту бюджета) напрашивается использование термина *аудит целесообразности (обоснованности)*» [3, с. 29].

Однако далее указанный автор фактически соединяет данные термины в один и говорит уже об аудите эффективности (целесообразности, обоснованности) и полагает, что его осуществление в процессе формирования бюджетных показателей позволит дать своевременную оценку эффективности проводимой бюджетной политики.

Идею об использовании аудита эффективности как средства предварительного контроля высказывает В.Г. Пансков, полагая, что «аудит эффективности может и, думается, должен проводиться и в форме предварительного контроля, до формирования и утверждения показателей бюджета и тех или иных программ» [4, с. 95]. Эту точку зрения развивает Н.Е. Кондаурова, полагая, что аудит эффективности имеет превентивную функцию, направленную на предотвращение нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств на наиболее ранних этапах бюджетного процесса. «В рамках реализации превентивной функции аудита эффективности на уровне бюджета муниципального образования в процессе экспертно-аналитического исследования проекта бюджета необходимо осуществлять прогнозирование ожидаемой эффективности различных бюджетных расходов и производить поиск статей расходов, для которых потенциально характерна повышенная вероятность нецелевого и неэффективного расходования средств» [5, с. 50].

Мы не можем согласиться с такой трактовкой аудита эффективности по следующим причинам. По нашему мнению, проблема здесь заключается не в сужении или расширении сферы применения аудита эффективности, а, прежде всего, в ином понимании самой концепции аудита эффективности, тех целей и задач, которые он должен решать. Нельзя ставить знак равенства между аудитом эффективности бюджетных средств и экспертно-аналитическими мероприятиями по оценке целесообразности, обоснованности бюджетных показателей, так как в первом случае определяется эффективность уже *израсходованных* бюджетных средств, а во втором дается оценка показателей лишь *планируемых* расходов бюджета.

Аудит эффективности предназначен для оценки полученных результатов бюджетных расходов, а не прогнозирования их ожидаемой эффективности. Прогнозируемая эффективность расходов бюджета должна выражаться в тех или иных количественных или качественных

показателях ожидаемых результатов этих расходов. На стадии формирования проекта бюджета можно провести лишь экспертизу обоснованности этих показателей, а аудит эффективности — только после исполнения бюджета, когда будут получены результаты достижения запланированных показателей, которые являются основой для оценки эффективности уже использованных бюджетных средств. В этой связи представляется просто бессодержательным наделение аудита эффективности функцией поиска в проекте бюджета статей расходов с повышенной вероятностью их нецелевого и неэффективного использования.

Кроме того, полагаем неправомерным ставить в один ряд термины «эффективность», «целесообразность» и «обоснованность», так как их содержание не тождественно, хотя в определенной степени и взаимосвязано. Так, если эффективность бюджетных расходов характеризуется экономичностью, продуктивностью и результативностью их использования, то целесообразность расходов бюджета — это их соответствие поставленной цели, разумность, практическая полезность. В то время как обоснованность бюджетных расходов означает их подтверждение убедительными доказательствами, доводами [6, с. 432, 914]. То есть каждый из указанных терминов выражает свои характеристики движения бюджетных средств на разных стадиях бюджетного процесса.

При этом трудно понять, как можно на основе показателей проекта бюджета «дать своевременную оценку эффективности проводимой бюджетной политики», не имея еще результатов ее реализации? Тем более что задача аудита эффективности заключается в определении эффективности бюджетных расходов, а не бюджетной политики.

По нашему мнению, термин «аудит» нельзя использовать в отношении определения целесообразности и обоснованности бюджетных показателей, поскольку их оценки даются на стадии формирования бюджета на основе проведения экспертно-аналитических, а не контрольных мероприятий. Иначе это приводит к смешению и путанице терминов, используемых в государственном финансовом контроле. В то же время нельзя ставить границу между аудитом эффективности и экспертно-аналитическими мероприятиями, поскольку применение разнообразных аналитических процедур и методов экспертных оценок социально-экономических последствий бюджетных расходов является одной из характерных особенностей аудита эффективности.

Еще более широкая трактовка сфер применения аудита эффективности в государственном финансовом контроле наиболее ярко выражена в монографии С.Н. Рябухина, который считает, что аудит эффективности может применяться для:

- оценки эффективности «бюджетного процесса в целом», «распределения и доведения государственных средств до их потребителей» и «бюджетных расходов (по конкретным бюджетным статьям)»;
- количественной оценки эффективности исполнения государственного бюджета, которая «должна оцениваться достижением поставленных целей социально-экономического развития страны»;

- обеспечения «контроля за принятием экономических решений (отдельными аспектами финансово-экономической политики) с точки зрения их результативности» [1, с. 57, 66, 83].

Аналогичную позицию занимает и В.А. Жуков, который считает, что аудит эффективности может применяться для оценки эффективности не только бюджетных расходов и использования государственной собственности, но также и «организации исполнения бюджетного процесса» [2, с. 26].

Приведенный перечень возможных сфер применения аудита эффективности показывает, что российские авторы без всяких оснований рассматривают аудит эффективности как некий универсальный инструмент оценки эффективности, используемый на совершенно разных стадиях бюджетного процесса, а также в отношении финансово-экономической политики государства в целом. Однако необходимость оценивать эффективность организации бюджетного процесса посредством проведения соответствующих контрольных или экспертно-аналитических мероприятий не следует смешивать с аудитом эффективности использования государственных средств, который предназначен, в данном случае, для определения эффективности только бюджетных расходов.

В отношении «количественной оценки эффективности исполнения государственного бюджета» следует подчеркнуть, что осуществить это практически невозможно ни на основе использования аудита эффективности, ни на какой-либо другой основе. Бюджетные средства направляются на достижение множества целей социально-экономического развития страны, реализацию которых осуществляют сотни министерств, агентств, служб, государственных и других предприятий и организаций. Поэтому невозможно проверить результаты достижения всех поставленных целей, не говоря уже о том, чтобы дать оценку экономичности и продуктивности всей совокупности бюджетных расходов в рамках исполненного бюджета. А поскольку именно определение экономичности, продуктивности и результативности бюджетных расходов является сущностной характеристикой аудита эффективности, о каком же тогда его применении для оценки эффективности исполнения бюджета в целом может идти речь?

Нельзя согласиться и с тем, что аудит эффективности предназначен для контроля за «принятием экономических решений», так как в этом случае орган государственного финансового контроля вторгался бы в сферу политики государства, что является недопустимым. В процессе осуществления аудита эффективности проводятся проверки результатов реализации утвержденной государственной финансовой политики, исполнения уже принятых в ее рамках решений, выполнения поставленных задач и государственных функций, по итогам которых определяется, насколько экономично, продуктивно и результативно были использованы финансовые средства.

Между тем позиции авторов, утверждающих, что аудит эффективности должен применяться при предварительном и текущем государственном финансовом контроле для оценки эффективности формирования

бюджета и организации бюджетного процесса, противоречат общепринятой, в том числе и самими авторами, трактовке сущности аудита эффективности использования государственных средств. Если принять их точку зрения, что аудит эффективности проводится на стадии формирования или в ходе исполнения бюджета, то возникает вопрос, как в таком случае можно определить экономичность, продуктивность и результативность еще планируемых или осуществляемых в процессе исполнения бюджета расходов, не имея каких-либо результатов их использования? Очевидно, что это невозможно сделать до тех пор, пока бюджетные средства не будут израсходованы в запланированном объеме в соответствии с установленными целями и задачами, пока не будут получены конкретные результаты их достижения.

Таким образом, анализ возможных сфер употребления аудита эффективности приводит нас к однозначному выводу, что он может применяться только при осуществлении последующего государственного финансового контроля для определения эффективности расходов уже исполненного бюджета, а также использования других государственных средств. Что же касается оценок эффективности проекта бюджета или организации бюджетного процесса, то они должны осуществляться на основе других концептуальных подходов, соответствующих особенностям предварительного и текущего государственного финансового контроля, а не посредством проведения аудита эффективности.

Вместе с тем, как известно, последующий финансовый контроль в России осуществляется не только в отношении использования, но и формирования финансовых средств государства. Поэтому закономерно возникает вопрос: может ли применяться аудит эффективности и в данной сфере государственного финансового контроля?

В зарубежных странах аудит эффективности проводится только в отношении расходной части бюджета. Однако мы полагаем, что не следует слепо копировать опыт зарубежных стран. Надо учитывать, что в большинстве из них контроль формирования бюджетных средств не входит в компетенцию высших органов государственного финансового контроля, поскольку это не предусмотрено действующими в этих странах законами.

В то же время, в законах, регламентирующих деятельность Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов субъектов Федерации, контроль формирования бюджетных средств, наряду с их использованием, является одной из их основных задач. Поэтому мы поддерживаем позицию Ю.М. Воронина, что в российских условиях «аудит эффективности следует трактовать не только как аудит эффективности использования государственных (муниципальных) средств и государственной (муниципальной) собственности, но и как аудит эффективности налогового администрирования» [7, с. 264].

Эту позицию развивает В.Г. Пансков, который, на наш взгляд, обоснованно считает, что аудит эффективности должен быть инструментом контроля и налогового законодательства. «При аудите эффективности налогового законодательства важно оценивать налоговую систему, ход

налоговой реформы с позиций не только наполнения доходов бюджета, но и влияния налоговой системы на эффективность всей экономики по таким показателям, как рост ВВП, бегство капитала за рубеж, прирост инвестиций, использование механизмов ухода от налогообложения» [4, с. 100].

То есть речь идет о том, что в процессе аудита эффективности должна проверяться деятельность исполнительной власти как по мобилизации финансов государства, так и по их расходованию, по результатам которой определяется степень эффективности формирования и использования государственных финансовых средств. При этом может оцениваться эффективность действующего налогового и таможенного законодательства, а также их влияние на эффективность развития экономики.

Еще одной важной сущностной характеристикой аудита эффективности является определение того, что входит в состав государственных финансовых средств, подлежащих аудиту эффективности, или, иначе говоря, эффективность использования каких средств должна оцениваться. В большинстве зарубежных стран, как отмечалось выше, аудит эффективности проводится в отношении использования только бюджетных средств. В отечественной литературе пишут об аудите эффективности *расходов бюджета* или использования *финансовых ресурсов*, аудите эффективности использования *государственных средств или ресурсов*, аудите эффективности использования *бюджетных средств и государственной собственности*.

При этом, как правило, понятия «бюджетные средства», «государственные средства» или «финансовые ресурсы государства» используют попеременно, не раскрывая их содержание и тем самым, по-видимому, рассматривая данные понятия как тождественные. Представляется, что проблема здесь заключается не столько в различии терминологии, применяемой в аудите эффективности, сколько в наличии разных трактовок этой сущностной характеристики аудита эффективности, которая определяет границы его применения.

Так, например, С.Н. Рябухин считает необходимым выделять в рамках аудита эффективности такие его направления, как аудит эффективности использования государственных ресурсов (от имущества и природных ресурсов до федерального бюджета и бюджетов субъектов Федерации) и аудит эффективности расходования бюджетных средств, федерального бюджета, бюджетов субъектов Федерации, муниципальных бюджетов и консолидированного бюджета Российской Федерации [1, с. 84].

Однако с данным подходом нельзя согласиться по причине его искусственности и противоречивости, поскольку автор, с одной стороны, включает бюджетные средства в государственные ресурсы, а с другой — противопоставляет их, рассматривая аудит эффективности бюджетных средств как отдельное направление, отличающееся от аудита эффективности государственных средств.

Мы полагаем, что аудиту эффективности подлежат все финансовые и иные ресурсы государства, которые используются для достижения поставленных социально-экономических целей и выполнения государ-

ственных функций. Представляется, что наиболее емким термином, характеризующим совокупность используемых государством ресурсов, в отношении которой может и должен проводиться аудит эффективности, являются «*государственные средства*».

Определения понятия «государственные средства» нет ни в российском законодательстве, ни в научной финансово-экономической литературе. Мы предлагаем рассматривать его содержание, основываясь на нормах Гражданского кодекса Российской Федерации, в соответствии с которыми государственные средства можно определить как совокупность недвижимого и движимого имущества, а также результатов интеллектуальной деятельности (интеллектуальной собственности), принадлежащих государству на праве собственности.

В соответствии с этими нормами, к недвижимому имуществу (недвижимости) относятся земля и другие природные ресурсы, здания и сооружения и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно. К недвижимому имуществу относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты.

К движимому имуществу относятся денежные средства, в том числе средства бюджетов и государственных внебюджетных фондов, ценные бумаги, а также иное имущество, не относящееся к недвижимости.

К интеллектуальной собственности относятся исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполняемых работ или услуг.

Очевидно, что государство при осуществлении своих функций и выполнении социально-экономических задач использует всю совокупность указанных ресурсов, находящихся в его собственности. Поэтому, на наш взгляд, в процессе государственного финансового контроля должна определяться эффективность использования всех ресурсов государства. То есть следует говорить об *аудите эффективности использования государственных средств*, который проводится в отношении использования бюджетных средств, средств государственных внебюджетных фондов, кредитных ресурсов и заемных средств, государственной собственности, включающей все виды недвижимого имущества, а также интеллектуальной собственности государства.

В экономической литературе существуют противоречивые суждения в отношении того, что выступает в качестве предмета аудита эффективности, а что является его объектами. Так, например, Я.И. Кузьминов считает, что «объектами аудита эффективности являются направления политики общественных расходов, программы общественных расходов, отдельные организации, менеджмент в сфере общественных финансов» [8, с. 48].

В.А. Жуков полагает, что в аудите эффективности «объектом может быть как деятельность организации в целом, так и отдельного подразделения или ряда подразделений. Но в любом случае это персонифициро-

ванная единица — организация, подразделение, должностное лицо» [2, с. 26]. При этом в качестве предмета аудита эффективности он рассматривает направления деятельности и функции федерального органа власти, государственные средства, федеральную собственность, отдельные важнейшие вопросы управления государственными ресурсами, организацию исполнения бюджетного процесса [2, с. 26].

В то же время С.Н. Рябухин утверждает, что предметом аудита эффективности «может быть *государственное ведомство* или *направление деятельности* (вид деятельности), деятельность определенного сектора экономики или функциональная деятельность, охватывающая различные структуры управления» [1, с. 74].

Таким образом, приведенные определения свидетельствуют о наличии диаметрально противоположных трактовок предмета и объектов аудита эффективности, в которых то, что один автор считает объектом аудита эффективности, другой включает в состав его предмета. По нашему мнению, такая путаница обусловлена существованием аналогичных разночтений понятий «объект» и «предмет» применительно к государственному финансовому контролю, которые нередко можно встретить в отечественнойэкономической литературе.

Так, например, Н.Д. Погосян утверждает, что объект государственного финансового контроля — деятельность государственного сектора (совокупность государственных предприятий, организаций и учреждений) по правильному, целевому, экономичному и эффективному использованию государственных финансовых и иных материальных и нематериальных ресурсов, принадлежащих государству» [9, с. 108]. Сложную конструкцию определения объектов финансового контроля, на наш взгляд, не дающую четкого понимания данной проблемы, создает С.О. Шохин, который классифицирует их по источнику финансовых средств, по организационно-правовой форме и по характеру контрольных мероприятий. В результате этой классификации в одном ряду в качестве объектов финансового контроля, в частности, выступают и бюджетные средства, и органы государственной власти, и даже проверка законности, рациональности, эффективности использования средств [10, с. 211—212].

Мы полагаем, что при определении предмета и объектов финансового контроля, в том числе и аудита эффективности, следует, прежде всего, исходить из смыслового значения этих слов в русском языке[1], в соответствии с которым предметом финансового контроля должно быть то, на что направлен контроль, в отношении чего осуществляется проверка, а объектом контроля — то, что является местом проведения проверки.

Наиболее точную и четкую характеристику содержания предмета и объектов финансового контроля дают В.М. Родионова и В.И. Шлейников, которые считают, что объектами финансового контроля являются органы управления, организации, предприятия, хозяйственная деятель-

---

[1] Предмет — это то, на что направлено действие, а объект — то, что является местом действия [11, с. 439, 578].

ность которых непосредственно обусловила процессы формирования и использования финансовых ресурсов. В качестве предмета финансового контроля они рассматривают денежные, распределительные процессы формирования и использования финансовых ресурсов на уровне отдельных хозяйствующих субъектов, а также на уровнях отраслей, территориальных единиц, регионов и страны в целом [12, с. 19—20].

Разделяя указанные определения, мы считаем, что объектами аудита эффективности являются органы государственной власти Российской Федерации (в частности, федеральные министерства, агентства и службы), бюджетные учреждения, государственные унитарные и казенные предприятия, то есть все субъекты экономической деятельности, которые распоряжаются государственными средствами или используют их в своей деятельности.

Кроме того, объектами аудита эффективности должны быть и субъекты экономической деятельности, имеющие предоставленные законодательством налоговые, таможенные и иные льготы и преимущества, а также получившие финансовые и имущественные гарантии и поручительства соответствующих органов исполнительной власти в качестве обеспечения сделок.

Особенностью аудита эффективности, в отличие от финансового аудита, является то, что его объектами могут быть организации, предприятия и учреждения, а также социальные группы граждан, на деятельности или жизнеобеспечении которых отражаются результаты использования государственных средств. Например, для определения эффективности бюджетных расходов на обеспечение инвалидов протезно-ортопедическими изделиями объектами аудита эффективности должны быть не только государственные органы и предприятия, которые используют эти средства, но и общественные организации инвалидов или непосредственно сами инвалиды, получившие протезно-ортопедические изделия или нуждающиеся в них. Результаты проверки, полученные посредством обследования положения инвалидов, проведения анкетирования и опросов, могут дать дополнительные доказательства для более объективной оценки эффективности использования бюджетных средств, выделенных на решение данной проблемы.

Таким образом, в качестве предмета аудита эффективности необходимо рассматривать процесс использования государственных средств. Но поскольку он осуществляется посредством конкретной деятельности органов исполнительной власти, государственных и иных организаций или предприятий, постольку оценка эффективности указанного процесса может даваться лишь на основе проверки и анализа этой деятельности по использованию государственных средств. Поэтому полагаем, что непосредственным предметом проверки в ходе аудита эффективности выступает деятельность экономических субъектов по использованию государственных средств.

Литература

1. *Рябухин С.Н.* Аудит эффективности использования государственных ресурсов. М.: Наука, 2004.
2. *Жуков В.* Что такое «аудит эффективности» // Президентский контроль. 2004. № 7.
3. *Синева Е.* Аудит эффективности и аудит целесообразности // Президентский контроль. 2004. № 5.
4. *Пансков В.Г.* Аудит эффективности: проблемы адаптации и внедрения // Финансовый контроль. 2005. № 9.
5. *Кондаурова Н.Е.* Превентивная функция аудита эффективности бюджетных расходов на уровне муниципальных образований // Финансы и кредит. 2005. № 13.
6. Современный толковый словарь русского языка / Гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб.: Норинт, 2003.
7. *Воронин Ю.М.* Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики. М.: Финансовый контроль, 2005.
8. Аудит эффективности: опыт, проблемы, перспективы. Материалы «Круглого стола» седьмого Петербургского международного экономического форума / Под ред. Степашина С.В., Агапцова С.А. М.: Издательский дом «Финансовый контроль», 2003.
9. *Погосян Н.Д.* Счетная палата Российской Федерации. М.: Юристъ, 1998.
10. *Шохин С.О.* Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 1999.
11. *Ожегов С.Н.* Словарь русского языка: 70 000 слов / Под ред. Н.Ю. Шведовой. 23-е изд., испр. М.: Рус. яз., 1991.
12. *Родионова В.М., Шлейников В.И.* Финансовый контроль: Учебник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.